Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31662a du rôle
Inscrit le 12 novembre 2012

Audience publique extraordinaire du 5 juillet 2013

Recours formé par
Monsieur ... (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 31662 du rôle et déposée le 12 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., né le … à … (France), demeurant actuellement à F-…, à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 octobre 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ... ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 28 février 2013 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 22 mai 2013 par Maître André Lutgen au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 juin 2013 ;

Le juge rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître André Lutgen et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 juin 2013.

Par courrier du 11 octobre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », a enjoint à la banque … de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur … au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France.

Par requête déposée le 12 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 octobre 2012.

Par jugement du 28 février 2013, le tribunal administratif a déclaré le recours en annulation recevable et a décidé, avant tout autre progrès en cause, de faire droit à la demande de communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises formulée par

le demandeur et a invité les parties à prendre position par rapport à cette demande d'échange de renseignements par voie de mémoire supplémentaire.

Quant au fond, le demandeur fait valoir que la décision déférée n'indiquerait pas l'autorité compétente autorisée à adresser des demandes de renseignements aux autorités étrangères, de sorte qu'il serait impossible de contrôler sa régularité.

La partie étatique ne prend pas position par rapport au moyen susmentionné.

S'il est exact que l'injonction déférée ne contient aucune indication quand à l'auteur de la demande de renseignements française, il n'en reste pas moins que la demande de renseignements elle-même mentionne sans équivoque qui en est l'auteur, de sorte qu'à défaut de contestations plus spécifiques formulées par la partie demanderesse après qu'elle ait eu communication de la demande de renseignement française, le moyen est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le demandeur critique encore la motivation de l'injonction déférée dans la mesure où elle se limiterait à indiquer qu'il détiendrait un compte au Luxembourg, sans mentionner le fait qu'il soutient dans la procédure fiscale en France que le document sur lequel les autorités françaises se basent, en l'occurrence une note d'honoraires, serait un faux. La comparaison de la signature apposée sur le document en question avec celle figurant sur son passeport mettrait en évidence que la signature constituerait un faux grossier. Le demandeur estime par ailleurs que ce document aurait été volé à la …, de sorte que son origine serait illicite et qu'il ne saurait être pris en considération dans le cadre de la procédure fiscale française.

La partie étatique estime que la simple allégation que le document en question constituerait un faux sans avoir été autrement prouvée serait insuffisante pour mettre en cause la légalité de l'injonction déférée. D'autre part, le document aurait été régulièrement saisi par les autorités fiscales françaises, de sorte que son origine ne serait pas illicite.

Le faux en écriture ne se présumant pas et l'article 19 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », prévoyant expressément la possibilité d'une demande en inscription de faux contre une pièce produite, il y a lieu de constater en l'espèce que confronté aux contestations de la partie étatique, le demandeur s'est limité à réaffirmer que le document en question serait un faux, mais n'a pas pour autant formulé une demande en inscription de faux qui aurait permis au tribunal d'engager la procédure spécifique afférente prévue à l'article 19 prévisé aboutissant, le cas échéant, à un jugement tranchant la question du faux allégué prononcé par le tribunal compétent en la matière.

Il s'ensuit qu'en l'état actuel du dossier, il n'appartient pas au tribunal de retenir la qualification de faux par rapport à la pièce litigieuse et il doit considérer le document en question comme non énervé en sa force probante, à défaut par la partie demanderesse d'avoir engagé la procédure spécifique afférente prévue à l'article 19 de la loi du 21 juin 1999 prévoyant

expressément la possibilité d'une demande en inscription de faux contre une pièce produite.[1] Par voie de conséquence le moyen afférent laisse d'être fondé.

Au sujet de la prétendue origine illicite du document, force est au tribunal de constater que la demande d'échange de renseignement française indique qu'il a été saisi lors d'une perquisition dans les locaux de la société …,[2] société à laquelle le demandeur a vendu un fonds de commerce appartenant à une société dans laquelle il a été associé, de sorte qu'à défaut d'autres éléments soumis au tribunal, l'affirmation du demandeur que ce document aurait été volé en Suisse laisse d'être établie. Partant, le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Finalement, le demandeur conteste la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il fait valoir à cet égard en premier lieu que l'obligation de déclarer un compte à l'étranger aurait été sanctionnée par une décision des autorités françaises du 17 avril 2012, de sorte que ce fait serait épuisé par cette sanction.

A cet égard, et indépendamment de la question de savoir jusqu'à quel degré il lui appartient de se prononcer sur la légalité d'une procédure fiscale française interne, force est au tribunal de constater, d'une part, que le document versé par le demandeur constitue une proposition de rectification, et donc *a priori* pas l'acte final de la procédure d'imposition en France, et, d'autre part, qu'à la page 5 de l'annexe dudit document, la problématique relative au compte bancaire prétendument détenu dans les livres de la banque … est expressément mentionnée en ce sens que la note d'honoraire a été découverte et que le demandeur nie être titulaire du compte y référencié, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Par ailleurs, sur base du constat que la note d'honoraire date du 15 mai 2006, le demandeur fait valoir que les autorités françaises procèderaient à une pêche aux renseignements étant donné que la note d'honoraire aurait été établie en dehors de la période pour laquelle les renseignements ont été demandés. En effet, le document en question serait relatif à un virement unique de par sa nature et estimer que le compte en question aurait servi à d'autres versements constituerait une pêche aux renseignements.

La partie étatique estime que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises contiendrait toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. Par ailleurs, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande française, de sorte à répondre à la condition de pertinence vraisemblable.

L'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en

---

[1] Voir notamment trib. adm. 11 mars 2009, n° 25031, trib. adm. 20 avril 2009, n° 24838, trib. adm.10 juin 2009, n° 25047.

[2] Voir demande d'échange de renseignement page 6/9

matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions telles qu'issues de l'avenant précité du 3 juin 2009 ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*
(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;
(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »,[3] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant en compte les modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités

[3] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27

des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux,[4] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, ci-après désigné par « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à retenir que l'article 22 de la Convention prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[5] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[6]

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[7] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[8] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, il ressort de la décision directoriale déférée ainsi que de la demande d'échange de renseignement des autorités françaises que le contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal est identifié, en l'occurrence le demandeur lui-même, de sorte que la demande litigieuse satisfait à cette première condition.

En ce qui concerne la condition que les renseignements demandés doivent être qualifiables comme étant « *vraisemblablement pertinent* », de sorte à prévenir une « *pêche aux renseignements* », le tribunal conclut qu'en l'espèce, s'il est certes exact que la note d'honoraire

---

[4] Voir CA 2 mai 2013, n° 32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[5] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[6] Voir CA 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[7] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9

[8] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7

établie au nom du demandeur avec instruction de virer les honoraires sur un compte ouvert dans les livres de la banque … établie au Luxembourg, sur lequel les autorités françaises basent la demande litigieuse, date du 15 mai 2006 et a, dès lors, été établie en dehors de la période pour laquelle les renseignements ont été demandés, en l'occurrence celle du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, ce fait ne porte néanmoins pas à conséquence dans la mesure où ledit écrit est de nature à documenter un lien concret entre la personne faisant l'objet du contrôle en France et l'institut bancaire auquel les renseignements sont demandés, d'une part, et entre le contrôle fiscal opéré en France et les renseignements sollicités, d'autre part, en l'espèce l'existence possible d'un compte susceptible de créer ou de détenir des revenus que le demandeur aurait dû déclaré en France, de sorte que le tribunal est amené à conclure qu'en l'espèce la demande d'échange de renseignement litigieuse n'est pas à qualifier de pêche aux renseignement et est, par voie de conséquence, compatible avec l'article 22 de la Convention.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en annulation est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

vidant le jugement du 28 février 2013 ;

au fond déclare le recours non fondé et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Héléne Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 5 juillet 2012 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 8 juillet 2013
Le greffier du tribunal administratif